

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO ÂMBITO FISCAL E
CONTÁBIL**

SANDRO DAMOS LUIZ

FLORIANÓPOLIS -SC

1999

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO ÂMBITO FISCAL E
CONTÁBIL**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao
Departamento de Ciências Contábeis, do Centro
Sócio Econômico, da Universidade Federal de
Santa Catarina, como requisito parcial para a
obtenção do grau de Bacharel em Ciências
Contábeis.

Acadêmico: **SANDRO DAMOS LUIZ**
Orientador: Prof. Alexandre Zoldan da Veiga

FLORIANÓPOLIS - SC

1999

O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO ÂMBITO FISCAL E CONTÁBIL

Autor: acadêmico **SANDRO DAMOS LUIZ**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 7,5 atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.

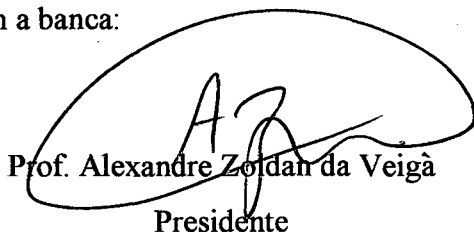
Florianópolis, 17 de Dezembro de 1999.




Profª. M. Sc Maria Denize Henrique Casagrande

Coordenadora de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis


Professores que compuseram a banca:



Prof. Alexandre Zoldan da Veiga
Presidente



Profª. M. Sc Maria Denize Henrique Casagrande
Membro



Prof. Loreci João Borges
Membro

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, de todo meu coração, pelo dom da vida e da saúde e, por estar presente em todos momentos de minha vida.

Agradeço muito aos meus tios, Ana Maria Santos e Nelson Santos por terem me proporcionado condições de continuar na luta por uma vida melhor.

Agradeço a toda minha família pelo incentivo e disposição para me ajudar em todas as situações e por terem acreditado em mim, contribuindo para o cumprimento de mais uma etapa de minha vida.

Agradeço a todos professores que contribuíram para a minha formação. Especialmente ao professor Alexandre Zoldan da Veiga, que como meu orientador, mesmo estando com vários compromissos, sempre esteve disponível para contribuir na elaboração de todas etapas desta monografia, passando seu vasto conhecimento com muita dedicação.

Agradeço minha esposa Zoleide Aparecida Zandonai, companheira de todas as horas, que sempre esteve disposta a ajudar, e também pelas palavras de incentivo, conforto e carinho.

E por fim, a meus amigos e a todos aqueles que contribuíram direta ou indiretamente para a realização deste trabalho, sou muito grato.

SUMÁRIO

CAPITULO I

1 – INTRODUÇÃO.....	01
1.1 – Assunto: Princípios Tributários.....	01
1.2 - Tema: O Princípio da Legalidade no âmbito fiscal e Contábil.....	02
1.3 – Problema.....	03
1.4 – Objetivos.....	03
1.5 – Justificativas.....	04
1.6 – Metodologia.....	05

CAPITULO II

2 – FONTE DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	07
2.1 – Fontes Reais e Formais.....	07
2.1.1 – Fontes Reais.....	07
2.1.2 – Fontes Formais.....	08
2.1.2.1 – Fontes Formais Principais.....	08
2.1.2.1.1 – Constituição Federal.....	09
2.1.2.1.2 – Emenda Constitucional.....	10
2.1.2.1.3 – Lei Complementar.....	10
2.1.2.1.4 – Lei Ordinária.....	12
2.1.2.1.5 – Lei Delegada.....	13
2.1.2.1.6 – Medida Provisória.....	13
2.1.2.1.7 – Decreto Legislativo.....	15
2.1.2.1.8 - Resoluções	15

2.1.2.2 – Fontes Formais Secundárias.....	16
2.1.2.2.1 – Decretos e regulamentos.....	16
2.1.2.2.2 – Instruções Ministeriais.....	17
2.1.2.2.3 – Norma Complementares.....	17

CAPITULO III

3 – SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	19
3.1 – Noção de sistema.....	19
3.2 – Sistema Tributário.....	20
3.3 – Princípios Constitucionais Tributários.....	21
3.3.1 – Princípio da legalidade.....	22
3.3.2 – Princípio da anterioridade.....	22
3.3.3 – Princípio da irretroatividade.....	23
3.3.4 – Princípio da Uniformidade Geográfica.....	23
3.3.5 – Princípio da Isonomia.....	24
3.3.6 – Princípio da Não-Cumulatividade.....	24
3.4 – Competência Tributária.....	25
3.4.1 – Noções Gerais.....	25
3.4.2 – Distribuição da Competência.....	25
3.4.3 – Limitações de Competência tributária.....	28

CAPITULO IV

4 – Princípio da Legalidade.....	30
4.1 – Histórico.....	30
4.2 – Generalidades.....	30
4.3 – Limitações ao Princípio da legalidade	33
4.4 – A legalidade do Direito Tributário Brasileiro.....	34
4.4.1 – Lei Ordinária e a legalidade.....	34
4.4.2 – Medidas Provisórias e a Legalidade.....	36
4.4.3 – Leis Delegadas e Legalidade.....	38
4.5– A legalidade e os Deveres Instrumentais Tributários.....	39

CAPITULO V

5– CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E IMPOSTO DE RENDA.....	42
5.1 – Contribuições Sociais.....	42
5.2 – A parafiscalidade das Contribuições.....	44
5.3 – Espécies de Contribuição Social.....	44
5.3.1 – Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico.....	45

5.3.2 – Contribuições de interesses de Categoria Profissionais ou Econômica.....45

5.3.3 – Contribuições de Seguridade Social.....46

5.3.3.1 – Cofins – Contribuição Social Sobre o Faturamento.....46

5.3.3.2 – PIS – Programa de Integração Social.....48

5.3.3.3 – Contribuição Social Sobre o Lucro.....50

5.4 – Princípio da Legalidade aplicável as Contribuições Sociais.....50

5.5– Imposto de Renda.....51

CAPITULO VI

6 – Classificação contábil de um tributo em discussão, seu pagamento, a sua compensação e possível restituição.....53

CONCLUSÃO.....59

RECOMENDAÇÕES.....61

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....62

ABREVIATURAS

Art. – artigo

CF – Constituição Federal

CTN - Código Tributário Nacional

CSL – Contribuição Social Sobre o Lucro

CSLL- contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

DOU – Diário Oficial da União

IR – Imposto de Renda

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

STF – Supremo Tribunal Federal

PIS – Programa de Integração Social

COFINS - Contribuição Social Sobre Faturamento

CAPITULO I

INTRODUÇÃO

1.1 Assunto: Princípios Tributários

São muitas as situações em que encontramos conflitos com relação as leis que cercam o campo tributário, temos então no direito tributário a forma de regulamentar as relações entre o fisco e os contribuintes.

Para regulamentar essas relações surge os princípios tributários, que norteiam os assuntos relacionados com o direito tributário, não permitindo que a matéria atinja outras áreas que se correlacionam com o tema.

Dessa forma tornam-se necessários os princípios para que seja possível colocar diretrizes a serem seguidas pelos legisladores, administradores, fiscais, governo e contribuintes.

O administrador público para desenvolver suas atividades, atendendo as necessidades coletivas da população e as suas obrigações, obtém através dos fatos tributários, como a renda, patrimônio, importação, exportação, consumo, circulação etc..., meios para realizar suas funções.

Essa obtenção de recursos é feita pelo governante com base na Constituição Federal, lei máxima de nossa legislação, onde podemos observar os princípios tributários, e que torna-se necessária para criação de normas jurídicas relacionadas com fatos tributários.

Muito bem, dentre os princípios tributários que terão projeção e pertinência no que se refere ao assunto que faz nossos cuidados, merece destaque o princípio da legalidade.

1.2 Tema: O Princípio da Legalidade no âmbito fiscal e contábil

Nos países onde existe o chamado Estado-de-direito, a lei, que é "expressão da vontade geral", igual para todos os que se encontram em situação jurídica equivalente, provém do legislativo, que possui um primado sobre os demais poderes pelo fato de seus membros serem eleitos pelo povo.

O Estado-de-direito limita os poderes públicos de modo a não permitir que estes possam agir em desfavor das pessoas e a garantia disso esta na Constituição que aponta quem detém o poder e como devem exercitá-lo, indicando a posição dos indivíduos diante do Estado.

No Brasil, só a lei pode obrigar as pessoas a fazerem ou deixarem de fazer alguma coisa, definir penas, impor deveres administrativos, determinar tributos.

Todo ato administrativo tributário esta baseado em uma norma legal, Isto quer dizer que ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou a cumprir um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei.

Esta determinação pode ser observada na CF em alguns artigos, como por exemplo, o art. 5º, II, e também o art. 150, I, que diz "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à união, aos estados, ao distrito federal e aos municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

O princípio da legalidade assegura ao contribuinte a inviolabilidade dos seus direitos, determinando a necessidade de lei ordinária, criada pelo poder legislativo, para criar a obrigação de pagar tributo.

Conclui-se então que justificativas morais ou econômicas ou mesmo a "tradição", não podem se sobrepor a este princípio.

1.3 Problema

Como determina o Princípio da Legalidade não é permitido a criação ou majoração de um tributo sem lei que o estabeleça.

Desta forma toda intenção do governo de aumentar sua receita, através da arrecadação de tributos, não pode ser exclusiva de uma vontade própria.

A Constituição Federal foi criada para ser o ponto de partida das leis, deve ser respeitada em todos os seus dizeres, de modo que tenhamos uma convivência harmônica na sociedade, onde todos são respeitados pelos seus direitos.

O Princípio a ser estudado está contido em todas estas questões e a sua não observância nos permite dizer que está ocorrendo uma violação das leis e consequentemente uma violação dos direitos individuais e coletivo.

É nesse sentido que estudaremos a ilegalidade de alguns tributos, no aspecto de sua criação ou aumento, constatado em alguns casos que serão citados neste trabalho, observando a incompatibilidade das ações dos legisladores com o Princípio da Legalidade.

1.4 Objetivos

Para estudar o Princípio da Legalidade torna-se necessário um aprofundamento nas leis, nos decretos, nos regulamentos, para então ser feita uma análise pormenorizada desse princípio.

Essa análise é feita buscando na legislação tributária elementos que justifiquem o processo legal de criação de tributos sua classificação contábil, seu pagamento e, sua possível restituição.

O objetivo geral desta pesquisa é justamente analisar o Princípio da Legalidade no contexto do processo legislativo para criação e majoração dos tributos.

Como objetivos específicos temos os citados abaixo:

- Estudar as contribuições sociais (Pis, Cofins e Contribuição Social sobre o lucro) e o Imposto de Renda a luz do Princípio da legalidade.
- Classificação contábil de um tributo em discussão, seu pagamento, a sua compensação e possível restituição.

1.5 Justificativa

A tributação era realizada na época feudal de maneira tirana, os súditos suportavam os sacrifícios tributários a custa do bem estar dos monarcas. O fim do feudalismo não livrou completamente o povo da exploração dos governantes mesmo quando a criação dos tributos passou a depender da aprovação dos "conselhos do Reino" ou das "assembléias populares".

O direito dos contribuintes começou a ser garantido, de modo mais efetivo, com o surgimento dos Estados-de-Direito. A partir daí, o "poder de tributar" passou a sofrer limitações dentre as quais destacamos o que exige seu exercício por meio de lei.

No Brasil o Princípio da Legalidade passou a limitar a instituição e a cobrança dos tributos, sendo aquele uma das traves mestras de nosso direito.

O Estado-de-Direito limita os poderes públicos, isto é, concretiza-se numa proibição de agir em desfavor das pessoas. Por isso, nele, para a melhor defesa dos direitos individuais, sociais, coletivos e difusos, a Constituição vincula, não só o administrador e o juiz, mas o próprio legislador. De fato, tais direitos são protegidos também diante da lei, que deve se ajustar aos preceitos constitucionais. A garantia disso está no controle da constitucionalidade, que na maioria dos ordenamentos jurídicos, é levada a efeito pelo Poder Judiciário.

O Princípio da Legalidade vem enunciado no art. 5º, II, da CF : "Art. 5º. (...) II - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

Neste dispositivo encontra-se formulado o conceito da liberdade de forma o mais ampla possível. Esta liberdade consiste, no fato da atividade dos indivíduos não poder encontrar outro impedimento além do contido na lei.

Destas lições, extraímos a certeza de que a Administração Pública deve apenas cumprir a vontade do povo, contida na lei.

Os atos praticados pela Administração Pública, que violarem os direitos subjetivos ou os interesses legítimos das pessoas, podem ser reconduzidos aos limites das leis, seja de ofício, seja mediante provocação dos próprios interessados. Realmente, eles podem impugnar tais atos, junto às autoridades administrativas, para que elas, conforme o caso, os modifiquem, anulem ou reformem. Podem, também, impugná-los perante o Poder Judiciário. Aliás, a possibilidade de controle judicial dos atos administrativos, constitui-se num dos meios mais eficazes, introduzidos no moderno Estado-de-Direito, para manter a atividade administrativa nos lindes legais e para garantir a liberdade das pessoas.

Considero, depois desta resumida explanação do assunto, que uma pesquisa na área contábil e fiscal com relação a legalidade de certos atos da administração pública, deva receber uma atenção especial, para que o interesse dos contribuintes também sejam respeitados.

1.6 Metodologia

O desconhecido faz o homem buscar conhecimento para entendê-lo, o que desperta-o para uma investigação do assunto. Essa investigação necessita de uma metodologia para que o pesquisador atinja o seu objetivo.

Surge, então, a importância do conhecimento científico dentre os vários níveis de conhecimento. Galliano define conhecimento científico da seguinte forma: " O conhecimento científico resulta da investigação metódica, sistemática da realidade. Ele transcende os fatos e os fenômenos em si mesmo analisa-os para descobrir suas causas e concluir as leis gerais que os regem". (1986, p.19)

Para conseguir o conhecimento torna-se necessário uma pesquisa científica que deve ser feita de modo sistematizado, utilizando métodos próprios e técnicas científicas. Temos a seguinte definição de pesquisa segundo o autor Antônio Carlos Gil: " Pesquisa é o processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científico".(1987, p.43)

Neste sentido será desenvolvido uma pesquisa científica para formação de uma monografia exigida ao bacharel de Ciências Contábeis , faz-se então necessário, para uma melhor orientação do trabalho, definir monografia. Salomon coloca o seguinte conceito de monografia "Monografia é um trabalho científico que se caracteriza pela especialização, ou seja, a redução da abordagem a um só assunto, a um só problema, mantém-se assim o sentido etimológico: monos (um só) e graphein (escrever) : dissertação a respeito de um único assunto."(1996,p.179)

O desenvolvimento dessa monografia será baseado em uma pesquisa bibliográfica onde obteremos informações a respeito do tema escolhido, através da consulta de livros que tratam da parte teórica, da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e das leis que regem o assunto. Com o conhecimento prévio sobre o Princípio da Legalidade, adquirido através dessa pesquisa, poderemos analisá-lo pela sua aplicação no campo tributário.

CAPITULO II

2 - FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 - FONTES REAIS E FORMAIS

Segundo LÁZARO DE CAMPOS JR.¹ fontes do direito tributário são definida da seguinte forma "São os nascedouros dos procedimentos de legislação, pelos quais se pautarão conseqüentes procedimentos de arrecadação, fiscalização e administração".

Assim, temos que toda norma jurídica tem sua origem nas fontes do direito. Estas classificam-se, conforme LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JR.², em reais e formais.

2.1.1 - FONTES REAIS

As fontes reais ou materiais são as que exprimem as situações que relacionam bens e pessoas, constituindo o fato tributável ao serem discriminadas na legislação tributária.

1 Direito tributário, São Paulo: Angelottti, 1994, p. 48.

2 Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário, Rio de Janeiro: Renovar, 11ª ed., 1997, p.161.

Tais situações, como a renda, o patrimônio, os serviços, a importação, a exportação, a circulação de mercadorias não representam nada quando consideradas em sua essência, sendo necessário adquirir uma forma, através da lei, que consiste no procedimento do poder legislativo de elaborar uma lei tributária com base na fonte material.

2.1.2 - FONTES FORMAIS

São todas as normas que se dispõem, nesse ramo do direito, para legislar sobre tudo que diz respeito aos tributos e relações jurídicas a eles concernentes.

Apresentam-se no código tributário nacional, nos arts 96 e 100, que revela a divisão das fontes formais em principais ou primárias e acessórias.

Fontes principais são as leis, os tratados e convenções internacionais e os decretos. Fontes secundárias são as normas complementares das principais.

2.1.2.1 – FONTES FORMAIS PRINCIPAIS OU PRIMÁRIAS

No art. 59 da CF estão contidas as fontes principais que elencamos em seguida:

- Emendas à Constituição
- Leis complementares
- Leis ordinárias
- Leis delegadas
- Medidas provisórias
- Decretos legislativos
- Resoluções

2.1.2.1.1 - CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 5-10-88, é uma lei superior, soberana e irreformável por meios comuns que rege todos os atos do poder público.

Para ser alterada depende da aprovação de 3/5 (60%) da câmara e do senado, em duas votações, em cada casa, gerando a emenda constitucional.

Reveste-se de nulidade toda norma jurídica que não seguir os preceitos e princípios da carta magna.

Essa nulidade do ato inconstitucional expressa a hierarquia das leis que resolve os conflitos existentes em casos de normas situadas em planos desiguais de validade.

Como lei fundamental a CF é a fonte formal de maior valor no direito tributário.

Assim sendo, os atos da legislação tributária devem estar fundamentados na lei maior para não tornar inconstitucional e sem validade medidas de grande importância para regulamentação da relação contribuinte e fisco.

A Lei maior não cria tributos apenas limita-se a atribuir a competência tributária como se pode ler no art. 145 desta.

Em seu bojo encontram-se as principais normas sobre tributos que irão moldar todo o resto do sistema tributário.

Contém a descrição dos vários impostos e a competência das pessoas políticas, além da referência às taxas e a contribuição de melhoria com a explicitação dos casos em que são cobradas, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, além de mostrar-se, a Carta Magna, rica principalmente em princípios constitucionais tributários que definem quais são as limitações constitucionais ao poder de tributar.

2.1.2.1.2 - EMENDA CONSTITUCIONAL

A emenda constitucional coloca-se hierarquicamente abaixo da CF, mas poderá integrar-se a esta, equiparando-se, quando submetida a exame e saindo deste com resultado positivo, o que exige uma aprovação por maioria qualificada que corresponde três quintos dos votos dos membros de cada casa do congresso nacional com votação em dois turnos.

No que diz respeito a hierarquia das normas constitucionais aparece no sistema jurídico fundamental as cláusulas pétreas que colocam a Constituição em posição de superioridade em relação as emendas.

A CF em seu art. 60, § 4º, proíbe a emissão de propostas a emenda que tendem a abolir a forma federativa do Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos poderes e os direitos e garantias individuais.

Portanto pode-se constatar que a superioridade da carta magna é clara e evidente o que reforça ainda mais a necessidade de existir obediência aos preceitos constitucionais para aprovação de emendas.

Como exemplo podemos citar a emenda constitucional nº 20 de 15/12/98 – publicada no Diário Oficial da União em 16/12/98 que alterou os critérios para os benefícios de aposentadorias.

2.1.2.1.3 - LEI COMPLEMENTAR

As leis que seguem os dizeres da Lei maior são chamadas de constitucionais, o que não podemos dizer das leis que de modo direto contrariar a lei maior. Será ilegal a norma que de modo indireto não seguir a CF.

A lei complementar, expressamente prevista no inciso II do art. 59 da CF, versa sobre matéria de sua competência e segue os ditames da lei maior para tornar-se válida.

Esta espécie normativa demanda um votação especial para aprovação de maioria absoluta dos membros das duas casas do congresso nacional.

É essa característica, extraída do art. 69 da carta magna, que permite estabelecer uma diferença entre a lei complementar e outros atos normativos como os decretos legislativos, a resolução, a lei delegada etc...

Com tudo isso temos que as leis complementares são superiores hierarquicamente as leis ordinárias quando estas seguindo as diretrizes constitucionais, observar a lei complementar para tratar de um determinado assunto.

Mas no caso de cada lei atuando exclusivamente no seu campo não haverá hierarquia entre elas.

Em matéria tributária a lei complementar será instrumento válido para dispor sobre determinados assuntos, como pode ser lido no art. 146 da CF:

“ ART. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”.

Atualmente temos o Código Tributário Nacional, lei nº 5172/66, que abrange a escrita do art. 146 , que até 1967 não apresentava-se como lei, haja visto que a elevação de tal matéria ao nível de lei complementar se deu com a promulgação desta constituição.

Ex.: Lei complementar 70/91, de 30/12/91, que instituiu a Cofins – contribuição para financiamento da seguridade social, que começou a vigorar em 01/04/92.

2.1.2.1.4 - LEI ORDINÁRIA

O art. 61 da CF coloca que as leis ordinárias, assim como as leis complementares podem partir de proposta emitida por qualquer membro ou comissão da câmara dos deputados, do senado federal ou do congresso nacional, pelo presidente da república, pelo supremo tribunal federal, pelos tribunais superiores, pelo procurador-geral da república e pelos cidadãos na forma e nos casos previstos na Constituição.

A lei no campo fiscal, que é objeto de nosso estudo, deve ser entendida como o ato que descreve o fato gerador da obrigação principal, determine a alíquota e a base de cálculo, os sujeitos ativos e passivos dos tributos, chamando para si todos os aspectos relevantes atinentes à criação, extinção e modificação da obrigação tributária bem como as penalidades pelo seu não cumprimento.

No campo jurídico tributário temos a lei ordinária, com papel extremamente saliente no sistema tributário nacional, que institui e aumenta os tributos.

Há ressalvas na CF que determinam a necessidade de lei complementar para criação de alguns tributos como empréstimos compulsórios (art.148) e os impostos residuais (art.154), mas que de modo algum afetam o princípio da legalidade.

O exposto não tira a importância da lei ordinária no sistema tributário, apesar de estar a lei complementar em degrau superior aquela, pois em se tratando de matéria de seu campo de atuação não existe hierarquia.

Cabe lembrar que seguindo as diretrizes constitucionais a lei ordinária será subordinada a lei complementar quando aquela observar esta para tratar de determinado assunto.

Fica, então, impossibilitada de alterá-la ou revogá-la sob pena de nulidade da matéria que contraria disposição daquela.

Ex.: Lei 9718/98, de 27/11/98 – DOU de 28/11/98 que elevou a alíquota da Cofins de 2% para 3% a partir de 1/2/99.

2.1.2.1.5 - LEI DELEGADA

É o ato normativo baixado pelo executivo que precisa da apreciação do legislativo para ter eficácia.

Essa apreciação é feita através de resolução, que deve conter os termos de sua execução, emitida pelo Congresso Nacional.

A cada poder (Legislativo, Executivo e Judiciário) cabe a sua competência que é indelegável, mas que no caso da lei delegada ocorre uma exceção, por exemplo, no caso de permitir que o congresso se desejar invista o presidente da república do poder de editar a legislação de um determinado tributo, declarando na resolução.

O art. 68 da CF elenca as matérias que não podem ser objeto da espécie normativa em questão, o que nos leva a pensar que em se tratando de matéria tributária a lei delegada pode ter grande aplicação, já que o art. citado não faz referência ao assunto.

Podemos considerar tudo isso mas deve se colocar que existem algumas matérias referentes a tributos, cuja delegação é vedada, como aquelas de competência privativa do senado e as reservadas a lei complementar.

De acordo com a doutrina a lei delegada encontra-se em posição hierárquica idêntica à da lei ordinária, com a diferença de que são editadas pelo presidente da república depois de receber delegação do congresso nacional.

2.1.2.1.6 - MEDIDAS PROVISÓRIAS

É fonte formal primária do direito tributário. Surgiram em substituição aos decretos-lei na CF de 1988.

A sua natureza jurídica, observada na essência do art. 62 da CF , envolve o poder executivo e o legislativo.

"Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes".

Nasce de ato administrativo, sendo entregue ao legislativo onde obterá força de lei.

Essa força se mantém por um período de até 30 dias, a partir da data de sua publicação, tornando-se lei se aprovada nesse período, se rejeitada perde a eficácia, se não votada pelo congresso nacional, o executivo poderá reeditá-la por mais 30 dias. A CF não limita o número de reeditações.

A medida provisória que regulamenta a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa foi editada pela primeira em 30/12/94 e vem sendo sistematicamente reeditada a cada 30 dias, até a presente data, 10/99. Portanto a quase 5 (cinco) anos após sua primeira edição, ainda não foi votada pelo congresso nacional. A sua última edição ocorreu em 24/9/99- DOU 25/0/99, sob o número 1878-62.

No caput do art. 62 da CF observa-se o caso de relevância e urgência para que o presidente adote medidas provisórias, o que nos leva a exprimir a idéia de VITTÓRIO CASSONE³:

" Estes pressupostos constitucionais têm sido deixados à livre apreciação do presidente da república, o que nos parece de todo correto, à medida que a necessidade é efetivamente de sabedoria do executivo, que administra a coisa pública. Não, porém, de modo exclusivo, quanto à urgência, que a nosso ver pode e deve ser apreciada pelo judiciário".

3 Direito Tributário. São Paulo: Atlas, 6 ed. 1993.

No caso de relevância, que traduz-se como de grande importância para o contribuinte, e urgência, assunto que não pode esperar para ser discutido, nos remetemos a uma discussão quanto a instituição e alteração de tributos por medidas provisórias, já que isto afeta as garantias que cercam o contribuinte.

Discutiremos o assunto mais adiante em nosso trabalho ao analisarmos as medidas provisórias e o princípio da legalidade.

2.1.2.1.7 - DECRETOS LEGISLATIVOS

De competência exclusiva do poder legislativo, o decreto legislativo é promulgado pelo presidente deste poder e o seu conteúdo abrange as matérias de competência nacional.

Este instrumento ingressa a matéria em questão no direito positivo, quando o congresso manifesta-se positivamente a respeito, não sendo necessário aquele no caso de indeferimento, que pode ser determinado através de ofício.

2.1.2.1.8 - RESOLUÇÕES

É a espécie legislativa que cuida de matéria exclusivamente interna.

Um relacionamento através de resolução entre os poderes se dá somente no caso descrito no art. 68, § 2º da CF:

"Art. 68 - As leis delegadas serão elaboradas pelo presidente da república que deverá solicitar a delegação ao congresso nacional.

§ 2º A delegação ao presidente da república terá a forma de resolução do congresso nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício".

Além do conteúdo da matéria do art. 68, a resolução pode cuidar também da suspensão de lei declarada inconstitucional (art.52, X), a fixação de alíquota (art.155, §2º, IV) etc..

As resoluções que interessam aos nossos estudos são as do Senado Federal que tem a incumbência de baixar resoluções com repercussão em matéria tributária.

Cabe ao Senado Federal, mediante resolução de iniciativa do presidente da república ou de um terço dos senadores e aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecer as alíquotas do ICMS aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, assim como as alíquotas mínimas ou máximas para as operações internas para resolver conflitos específicos entre estados.

Contudo frisamos que cabe a lei fixar tributos, as resoluções poderão criar alíquotas dentro dos limites fixados.

2.1.2.2 - FONTES FORMAIS SECUNDÁRIAS

As fontes secundárias vão viabilizar as determinações das fontes principais, por isso apresentam-se seguindo estas.

2.1.2.2.1 - DECRETOS E REGULAMENTOS

São instrumentos expedidos pelo chefe do Poder Executivo para fiel execução das leis e que podem também ser utilizados para criação de obrigações acessórias, mas limitando-se a um campo reduzido de atuação.

Excepcionalmente a Constituição confere ao poder executivo poderes para alterar as alíquotas dos impostos previstos no art. 153, I, II, IV e V, por meio de decreto, obedecidas as condições e limitações da lei.

Mas os decretos destinam-se a completar as disposições da lei, detalhando o modo como deve ser aplicado sem jamais contrariá-la, o que o tornaria nulo.

Ex.: O Decreto nº 3000 de 29/3/99, reeditado em 17/6/99 refere-se ao RIR - Regulamento do Imposto de renda, que revogou o decreto 1.041/94 que era o RIR vigente até então. O decreto não modifica a legislação do imposto de renda, apenas coloca os seus, aproximadamente 1000 artigos, em acordo com a legislação atual. O que altera a legislação do IR são as emendas constitucionais, a lei complementar, a lei ordinária, as medidas provisórias etc..

2.1.2.2.2 - INSTRUÇÕES MINISTERIAIS

O art. 87, II parágrafo único, da CF fala da competência dos ministros de estados de "Expedir instruções para execução das leis, decretos e regulamentos".

Pelo exposto acima verifica-se que as instruções estão hierarquicamente abaixo dos decretos e regulamentos.

2.1.2.2.3 - NORMAS COMPLEMENTARES

São as fontes do direito que surgem para completar as leis, os tratados e convenções internacionais e os decretos.

Apresentam-se no quarto degrau da pirâmide normativa, abaixo da CF e suas emendas, no primeiro, das leis, no segundo e dos decretos regulamentares no terceiro degrau.

O código tributário nacional, em seu art. 100 , elenca os atos que se enquadram como normas complementares:

"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo".

Os atos normativos como as circulares, as ordens de serviço, as instruções, portarias etc.. são emitidos com objetivo de esclarecer o contribuinte a respeito do

entendimento do fisco sobre determinado assunto, embora na pratica, no Brasil, em determinados casos estão falando mais alto que a legislação em vigor.

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos, que a lei atribui normatividade, se aplica a todos os casos análogos ao que resultou o surgimento de tal norma.

As práticas reiteradas são normas que podem ser seguidas pelas autoridades a partir de uso e costumes o que afeta o **PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**, mas que vinculam a administração até revogação expressa..

O convênios celebrados entre as pessoas políticas tem a intenção de oferecer uma maior eficiência dos serviços na execução da lei, tornando-se desse modo uma norma complementar.

CAPÍTULO III

3 - SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

3.1 - NOÇÃO DE SISTEMA

Quando temos vários elementos formando um conjunto ordenado, criterioso, organizado, de forma que a alteração de um componente afete toda a estrutura do agrupamento, se consegue montar um sistema.

Então, dizemos que para existir um sistema torna-se necessário regras ou princípios que confira tal qualidade a um conjunto de partes formando um todo.

Cada parte é representada pelo todo a que pertence, da mesma maneira que uma modificação nas partes que formam o conjunto repercute sobre o todo.

O sistema tributário engloba as normas criadas a partir do conceito de tributo. No sistema jurídico global, que abarca todas as normas jurídicas, isola-se aquelas que tratam de tributos. Assim para trabalhar com o sistema constitucional tributário devemos procurar na Constituição o que diz respeito aos impostos, taxas, contribuições de melhoria etc...

Para chegar ao atual sistema tributário houve necessidade de se montar uma estrutura capaz de delimitar a competência para tributar.

Até então, pela própria característica da federação brasileira, os governantes se incumbiam apenas em criar despesas que seriam cobertas pelas receitas fiscais.

O arbítrio dos governos geravam a impunidade, os abusos, a ilegalidade, que deixavam os contribuintes sem forças para enfrentar os tribunais.

Tudo isso incentivava a injustiça por parte dos cobradores de tributos que levavam vantagens em cima dos pagadores de tributos.

Estes por sua vez, faziam a sua parte no caos que se instalará em toda vida econômica, pois a própria justiça era lenta e ineficiente na cobrança dos tributos legais em atraso ou sonegados.

Para dificultar mais ainda a situação, inexistia um sistema constitucional tributário que pudesse abrandar os problemas existentes entre os fiscais e contribuintes.

A economia brasileira em virtude do crescimento nacional carecia de uma reforma constitucional, já que a constituição de 1946 trazia alguns princípios constitucionais que veiculavam de forma inadequada .

A reforma iniciou-se com a percepção do fenômeno federativo que constituiu o primeiro elemento estrutural do sistema.

E então, para regular a federação e permitir um desenvolvimento desta nasce a emenda constitucional nº18/65.

A partir da emenda surge o código tributário nacional, que era considerado ordinária na época mas que passou a categoria de lei complementar com a constituição de 1967.

Código Tributário Nacional manteve o seu papel relevante e indispensável no seguimento do sistema nacional tributário, o que podemos observar até hoje, já que foi conservado pela Constituição atual.

3.2 - SISTEMA TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional em seu art. 2º dispõe que " O Sistema Tributário Nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do senado federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas constituições e em leis estaduais, e em leis municipais."

A CF de 1988 trata do sistema tributário nos arts. 145 a 162, onde cuida dos princípios gerais, das limitações constitucionais do poder de tributar, dos impostos de cada competência, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e ainda estatui sobre a repartição de rendas tributárias.

Encontramos nesses dispositivos a base do sistema tributário, tudo que segue em direção contrária aos ditames desse elementos jurídicos fogem a regra do Direito Tributário.

Como consequência, do disposto acima, nasce as infrações que serão, conforme os dizeres da lei, cabíveis de penalidades e nulidades de atos.

Nos sistemas das normas constata-se a existência de dois tipos de normas que de um modo geral envolve tudo que esta sendo estudado.

A norma que abrange toda hipótese de incidência para qual foi criada denomina-se norma-regra e a norma que abstratamente atua em um campo extenso de outras normas constituindo verdadeiros princípios, forma um outro tipo.

A norma-princípio resulta da implementação das outras normas contudo não há hierarquia entre as normas e os princípios. Estes ganham maior eficácia a partir da interpretação das normas regras.

Os princípios irão determinar as diretrizes básicas dos textos constitucionais irradiando-se por todo sistema constitucional, para permitir uma adequada interpretação da carta magna.

3.3 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os princípios constitucionais tributários estão voltados especificamente ao sistema tributário.

Aparecem ao lado dos princípios constitucionais gerais com a intenção de limitar o poder de tributar.

São princípios tributários:

- princípio da estrita legalidade;
- princípio da anterioridade;
- princípio da irretroatividade;
- princípio da uniformidade geográfica;
- princípio da isonomia;
- princípio da não-cumulatividade.

3.3.1 – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

A legalidade é um princípio constitucional geral que diz que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei . (art. 5º , II).

Este princípio, por ser o tema deste trabalho será melhor estudado adiante.

3.3.2 – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

Esta consubstanciado no art. 150, III, b, que dispõe o seguinte:

“Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito federal e aos Municípios:

III – cobrar tributos;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

O art. supracitado deixa claro que a cobrança de um tributo só pode ser exigida no exercício posterior aquele em que foi publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

Contudo, há algumas exceções ao princípio da anterioridade que estão enunciados no §1º do art. 150.

“ § 1º a vedação do inciso III, b, não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154 , II ”.

Além desses, a CF menciona outros tributos que não seguem o dito princípio, como os impostos extraordinários de guerra (art. 154, I), os empréstimos compulsórios para atender as despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I).

As contribuições sociais de que trata o art. 195 da CF, também são exceções ao princípio da anterioridade, pois tais tributos sofrem restrições quanto ao

tempo para vigência apenas quando não forem decorridos noventa dias da data da lei que as houver instituído ou modificado para serem exigidas, conforme § 6º do art. supracitado.

Não podemos deixar de mencionar que o princípio em questão nasceu para substituir o princípio da anualidade que exigia prévia autorização orçamentária para que pudesse ser cobrado em um exercício.

Mas, ainda a quem empregue o denominado princípio da anualidade como sinônimo do princípio da anterioridade, apesar de, para o atual sistema, só existir este.

3.3.3 – PRINCIPIO DA IRRETROATIVIDADE

A Constituição Federal de 1988 refere-se ao princípio da irretroatividade no seu art. 5º, inciso XXXVI, e agasalha o mesmo princípio, de forma específica no que diz respeito a matéria tributária, no art. 150, III, a .

Lê-se no art. 5º, XXXVI, que “ a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” , logo a irretroatividade da lei é regra e as que retroagem são exceção, como lei interpretativa, lei penal mais benigna, etc..

O contribuinte com o seu direito adquirido não pode ser atingido pela lei e essa regra deve ser seguida tanto pelo legislador como pelo aplicador da lei sob pena de quebra da segurança jurídica.

3.3.4 – PRINCIPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA

O princípio em questão regra a uniformidade dos tributos para todas as unidades da federação.

Nesse sentido a União quando cria um tributo, não pode fazer de maneira diferente de um Estado para outro ou de um Município para outro.

Entretanto pode conceder incentivos fiscais para uma determinada unidade para “promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país”. (CF art. 151, I)

Também é vedado à União “ tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os

proventos dos respectivos agente públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes”. (CF art. 151, II)

O art. 151, no inciso III, da CF, diz respeito ao dito princípio declarando que a União não poderá instituir isenções de tributos da competência das outras pessoas políticas.

O princípio da uniformidade apresenta-se no seu universo ligado a outros princípios como o da não-discriminação tributária em razão da procedência ou destino dos bens, da territorialidade da tributação, da equiparação do Distrito Federal aos Estados-Membros para certos fins tributários e o da indelegabilidade da competência tributária.

3.3.5 – PRINCIPIO DA ISONOMIA

Vemos no art. 5º, I, que reza sobre o princípio da isonomia:

“Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta constituição”.

A igualdade expressa no art. acima não significa a igualdade de fato mas sim a igualdade jurídica, aquela imposta pela lei que trata como iguais os que estão em posição de igualdade.

3.3.6 – PRINCIPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

O princípio da não-cumulatividade aparece quando há impostos com a compensação dos valores exigidos em operações anteriores.

A legislação tributária permite que, no caso do IPI e do ICMS, seja abatido do valor reconhecido na última operação, o valor já recolhido no passado.

A este princípio também segue os impostos que são da competência residual da União previsto no art.154.

3.4 -COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.4.1 - Noções Gerais

A competência tributária é estabelecida pela CF que , em seu texto, esclarece quais pessoas políticas podem criar um determinado tributo.

Essa capacidade da lei maior atribui uma característica de rigidez a faculdade em questão.

Cabe dizer que para criar um tributo torna-se necessário ter competência para tal, pois caso contrário a ilegalidade se fará certa.

Por si só a competência tributária não cria tributo, faz-se necessário que a pessoa política que apresenta condições para isso, faça através de uma lei que contenha todos os requisitos de uma lei tributária como a definição da hipótese de incidência, a base de cálculo, a alíquota e os sujeitos ativo e passivo.

Quem cria o tributo geralmente se encarrega das outras atribuições, ficando para si com o papel de sujeito ativo, mas em alguns casos ocorre uma delegação de competência.

Aparece então as pessoas políticas com capacidade tributária, habilitadas a comparecer diante do contribuinte como seu credor.

As pessoas com capacidade tributária podem arrecadar o tributo e depois entregá-lo a quem de direito ou manter em sua posse para cumprir as finalidades legais, isso vai depender de autorização.

3.4.2 - DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA

A CF confere a cada entidade que compõe a Federação competência para instituir e arrecadar tributos.

É uma competência tributária privativa que implica na individualização dos tributos para que sejam então repartidos.

Esse ato traduz-se em uma autonomia dos diversos entes que compõe o Estado lhes oferecendo uma independência econômica e financeira, o que não seria possível se a gestão pública dependesse exclusivamente das receitas que lhes fossem doadas.

Cada pessoa política dispõe de certos tributos, que podem instituir e arrecadar sem que ocorra a colisão de modalidades ou tributos umas das outras.

É importante observar que apesar do sistema deixar bem claro essa distribuição de tributos e critérios para a sua apropriação, aparece uma faculdade para criar impostos não enunciados na constituição, denominada competência residual, que suaviza a rigidez na distribuição das competências.

As modalidades de tributar utilizáveis pelas pessoas políticas estão discriminados no art. 145 da CF onde se observa com nitidez a distinção entre eles.

“Art. 145 – a União, os Estados, o Distrito federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.(BASTOS, Celso Ribeiro. p 122-123)

Cabe observar que os impostos são tratados pela Constituição de uma maneira mas distinta, reservada, descrevendo claramente quais os fatos que implicam a um determinado imposto. Já, as taxas e contribuições de melhoria são apresentadas de forma um tanto vaga quanto aos fatos que podem gerar tais tributos.

Estas são comuns a todas as pessoas políticas, ao contrário dos impostos que são vem discriminados e distribuídos a cada uma das entidades da Federação. Os dizeres de Sacha Calmon abud Celso Ribeiro Bastos⁴ nos esclarece nitidamente a matéria:

4 Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, São Paulo : Saraiva, 3. Ed,1994, p.126-127

“No concernente aos impostos, não é suficiente às pessoas políticas a previsão do art. 145. Com esforço nele, não lhes seria possível instituir os seus respectivos impostos. O art. 145 não declina os fatos jurígenos genéricos que vão estar na base factícia dos impostos, que, precisamente, cada pessoa política recebe da constituição. É que, no caso dos impostos, a competência para instituí-los é dada de forma privativa sobre fatos específicos determinados. Concluindo, as taxas e as contribuições de melhoria são atribuídas às pessoas políticas, titulares do poder de tributar, de forma genérica e comum e os impostos de forma privativa e discriminada. Como corolário lógico temos que os impostos são enumerados pelo nome e discriminados na Constituição, um a um. São nominados e atribuídos privativamente, portanto, a cada uma das pessoas políticas, enquanto as taxas e as contribuições de melhoria são indiscriminadas, são inominadas e são atribuídas em comum às pessoas políticas. Vale dizer, os impostos têm nome e são ‘*numerus clausus*’, em princípio. As taxas e as contribuições de melhoria são em número aberto, ‘*numerus apertus*’ e são inumeráveis. Dissemos que os impostos em princípio são enumerados porque, após a Constituinte, outros podem ser criados com base na competência residual, excepcionalmente. Tiradas estas três primeiras conclusões, sem dúvida, relevantíssimas, cabe indagar quais os insumos jurídicos de que se valeram os constituintes para operar a repartição dos tributos através da técnica da atribuição de competência privativa para impostos e comum para taxas e contribuições de melhoria. De notar que manejando ora a competência privativa (para os impostos, os nominados, os restituíveis e os afetados a finalidades específicas), ora a competência comum (para taxas, de polícia ou de serviços e para as contribuições de melhoria) o constituinte bem resolveu um problema aparentemente intrincado, qual seja, o de repartir por três ordens de Governo: o federal, o estadual e o municipal, três espécies diferentes de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria (o Distrito Federal detém tributariamente competência dupla: é Estado e é Município)” (comentários à constituição de 1988, cit., p. 3-4)

Uma outra questão que poderia ser levantada é quanto a sobreposição das taxas e contribuições de melhoria pelo fato da competência, para instituir esses tributos, ser genérica. Esclarece CELSO RIBEIRO BASTOS ⁵ :

“Essa suposta sobreposição não é possível de verificação porque a carta constitucional distribui a competência para o exercício do poder de polícia, assim como para prestação de serviços públicos. Destarte, só é regulável juridicamente a taxa cobrada com fundamento no poder de polícia próprio de quem a institui. A realização de obras também resulta de certa forma partilhada pela constituição, uma vez que deverão manter afinidade com as competências de que ela investe as diversas pessoas de direito público”.

Conforme o autor a única exceção feita a matéria acima é o imposto extraordinário. A lei maior atribuiu a União capacidade para criar em casos de guerra ou sua iminência o respectivo tributo, sendo de sua competência ou não.

4.4.3 - LIMITAÇÕES DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

São normas constitucionais que proíbem que determinadas situações, descritas pela carta magna sejam tributadas pelo Estado.

A CF cuida da matéria no seu art. 150 que além das limitações propriamente dita cita os princípios tributários como elementos necessários ao poder de tributar.

Estes limitam realmente as entidades da federação mas o fazem de maneira ampla, fixam parâmetros para instituição e cobrança dos tributos, o que não inviabilizam de forma alguma a atividade tributária

Cabe aqui comentar três termos que tratam das limitações ao poder de tributar que são a imunidade, a isenção e a não-incidência.

⁵ Op. Cit., p.127

A imunidade são as limitações previstas na Constituição Federal que dispõem alguns casos em que não ocorre a incidência de tributo.

A isenção se situa no plano das leis e não a nível constitucional como a imunidade, apesar de segui-la para não desacordar o processo legislativo.

Para criar um tributo é imprescindível uma lei competente, como reza o princípio da legalidade, e como tal somente esta pode determinar as situações em que sua força não incidirá. É inimaginável um poder tributante isentar o contribuinte da obrigação de pagar um tributo sem ter sido ele o autor da criação da obrigação tributária pela falta de competência para poder tributar.

A não-incidência, conforme Celso Ribeiro Bastos⁶, “consiste, tão-somente, na inexistência de uma lei descrevendo um comportamento dado como gerador da obrigação de pagar tributo”.

6 Op.cit.,p.130

CAPITULO IV

4 - PRINCIPIO DA LEGALIDADE

4.1 – HISTÓRICO

A origem do princípio da legalidade data de 1215 com a magna carta Libertatum que foi um documento criado pelos barões ingleses para inibir a ação do rei João Sem Terra.

O art. XII dessa Constituição, primeira da Inglaterra, descrevia a necessidade da aprovação do conselho de comuns para a imposição de tributos, de qualquer espécie, por parte do reino.

Com o tempo o conselho de comuns passou a exigir também o esclarecimento quanto ao destino da arrecadação, se transformando então na câmara dos comuns, órgão formado por representantes populares.

A CF dos Estados Unidos, de 1787, em seu art. I ,seção 8ª, atribui competência exclusiva ao congresso, órgão de representação popular, para fixar e cobrar exações, direitos, impostos e tributos.

E, em 1789, com a “ Declaração de Direitos”, a exigência de impostos só era permitida com a autorização dos órgãos constituídos por representantes do povo.

Podemos observar atualmente o princípio da legalidade em quase todas as constituições vigentes. No Brasil aparece em todas as constituições, desde a Constituição política do Império do Brasil, de 1824 até a CF atual que refere-se a este princípio nos seus art.(s) 5º, II e 150º, I.

4.2 – GENERALIDADES

Temos que o Princípio da Legalidade é um dos mais importantes que encontraremos no direito tributário.

Assim todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II, da CF.

"Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e a propriedade, nos termos seguintes:

II - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

O art. 5, II, da CF consagra genericamente o Princípio da Legalidade, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei.

Esse dispositivo faz com que a relação estado e contribuinte seja controlada através de lei que tem como objetivo resguardar a liberdade do cidadão que por sua vez deve aceitar somente o que lhe impõem a norma jurídica.

Bastaria este dispositivo constitucional para que pudéssemos afirmar que ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou cumprir uma obrigação tributária que não tenha sido criados por lei.

Na verdade em se tratando de matéria tributária essa condição por si só não limita a ação do executivo no sentido de impor aos contribuintes impostos para sustentação das atividades do Estado.

Nesse sentido o legislador procurou especificar o tratamento da legalidade lançando o art. 150, I, para com isso assegurar os direitos dos contribuintes contra a administração pública de maneira efetiva.

O art. 150, I, reza o seguinte:

“Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Cabe aqui esclarecer que o dispositivo legal supracitado deixa notório a aplicação do Princípio da Legalidade a todas as espécies de tributos e também chama a atenção para o termo lei mencionado e não a expressão legislação, distinção feita pelo CTN e aceita pela CF.

O Código Tributário Nacional em seu art. 96 menciona que “ A expressão tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as norma complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

A lei expressa no art. 150, I, da CF refere-se a lei formal oriunda do poder legislativo que, observando todas as formalidades da carta magna aprova a norma jurídica. Esta também deve ser apreciada em sentido material.

Explica HUGO DE BRITO MACHADO apud LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JR.⁷:

“Em sentido material, lei é o ato jurídico normativo, vale dizer, que contém uma regra de direito objetivo, dotada de hipotecidade. Em outras palavras, a lei, em sentido material, é uma prescrição jurídica hipotética, que não se reporta a um fato individualizado no tempo e no espaço, mas a um modelo, a um tipo. É uma norma”.

As exigências do Princípio da Legalidade estão voltadas para lei, que deve além de apontar as diretrizes para validade do tributo, ter um alcance mais preciso e rigoroso, determinando todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária definida pela pessoa política competente.

⁷ Op.cit.,p.274

A Administração Pública deve, obrigatoriamente, aplicar as leis quando for verificado o fato gerador.

No caso, a retirada de dinheiro dos cidadãos, a título de tributo precisa ser rigorosamente disciplinada por lei, de modo a afastar a possibilidade de arbitrariedade do fisco.

Nesse sentido a ação, da administração pública, de prevenir a fraude e a evasão fiscal, burlando a lei do sigilo bancário, violando o domicílio, a correspondência e as comunicações telefônicas do contribuinte, entre outras vem de encontro a legislação.

Diante de tudo que já foi colocado a posição do contribuinte é de intensa fiscalização com relação a ações do fisco.

Podemos verificar que os atos do governo são limitados pela lei, pelo Princípio da Legalidade, onde existe uma determinação que a tributação depende do legislativo, que são representantes do povo.

4.3 – LIMITAÇÕES AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

A CF determina que o legislador produza normas genéricas e abstratas e não as individuais e concretas que são os atos administrativos e as sentenças, de competência, respectivamente, dos poderes executivo e judiciário.

Assim, a legalidade deixa de existir quando ocorre a emissão de uma lei individual e concreta em oposição a norma genérica e abstrata.

No campo tributário a lei instituída deve observar as características da abstração e da generalidade sob pena de torna-se inconstitucional por desobediência ao princípio da tripartição do poder.

Devemos esclarecer que, por exemplo, a lei criada para uma pessoa receberá apenas o rótulo, pois a seu caráter individual e concreto classifica-a como um ato administrativo que, como já mencionamos é de competência do executivo.

Os limites do princípio da legalidade também são encontrados nos direitos individuais e nas competências legislativas que foram repartidas pela constituição entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal.

4.4 - A LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

No direito tributário sob o ponto de vista da separação dos poderes, a competência para criar tributos não se confunde. Cabe ao legislativo a função de instituir e majorar tributos, entretanto a Constituição Federal em seu art. 153, parágrafo 1º, faculta ao poder executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas de alguns impostos.

Para certos autores o artigo 153 faz uma ressalva ao princípio da legalidade, para outros o dispositivo constitucional “ trata de pequena atenuação restrita tão-só à alteração de quatro impostos de competência da União, expressamente designados”. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. p.143).

Dessa forma a lei que é criada pelo legislativo, formado pelos representantes do povo, torna-se uma exigência, para a segurança do contribuinte, quando o assunto trata de matéria tributária.

Para o Princípio da Legalidade, lei deve ser entendido em sentido amplo, conforme cuida o Direito Tributário que aponta os atos normativos relacionados no art. 59 da CF como correspondentes a norma jurídica formal e material.

O sistema constitucional brasileiro adota uma hierarquia entre as leis onde a Constituição aparece em primeiro plano, a lei complementar em segundo e a lei ordinária em terceiro. A lei ordinária são as que de um modo geral criam ou majoram tributos.

4.4.1 – LEI ORDINÁRIA E A LEGALIDADE

A lei expressa no art. 150, I, da CF, deve ser entendida no sentido de lei ordinária.

O referido artigo contém em seus dizeres o princípio da estrita legalidade que em matéria tributária impõem a necessidade de lei ordinária para instituição ou majoração de tributos.

Como consequência do dito princípio e ordenamento da lei maior a ação de criar ou aumentar impostos não pode ocorrer através de outro ato normativo que não seja a lei aqui estudada. Medida provisória, Lei delegada, Regulamento etc.. utilizados como

instrumentos para criação de tributos colide com as regras constitucionais tornando-os inválidos.

No Brasil, escreve ROQUE CARRAZZA ⁸

“só o poder legislativo, de regra por meio de lei ordinária, pode criar ou aumentar tributos. Portanto, apenas o congresso nacional, as assembléias legislativas, as câmaras de vereadores e a câmara legislativa, nas esferas, respectivamente federal, estaduais, municipais e distrital têm competência para, por meio de lei ordinária, instituir tributos ou majorar os já existentes” e completa “Escrevemos acima que, de regra, os tributos, em nosso País, devem ser criados ou aumentados por meio de lei ordinária. Por que, “de regra”? Porque os empréstimos compulsórios e os impostos da competência residual da União devem ser criados ou aumentados por meio de lei complementar, conforme exigem, respectivamente, os arts. 148 e 154, I, da nova constituição”.

O exposto acima de maneira nenhuma vem atingir o princípio da legalidade mas sim reforçar este dispositivo, pois a necessidade de lei complementar, que pela própria natureza exige um esforço maior do legislador para aprovação, deixa-o fortalecido esclarece o autor supra citado.

Para concluir torna-se necessário descrevermos o art. 48 da CF que diz o seguinte:

“ Art.48 – Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre:

I – sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas;”

⁸ Curso de Direito Constitucional Tributário. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 199.p.169-170.

Dá leitura do art. 48 fica evidente a competência privativa do legislativo para tratar de tributos, logo, se fosse dado ao executivo a possibilidade de criar ou aumentar tributos, o referido artigo, mas precisamente o inciso I, perderia qualquer sentido jurídico.

4.4.2 - MEDIDAS PROVISÓRIAS E LEGALIDADE

Ocorre a necessidade de comentar o art. 62 da CF para começar a analisar as medidas provisórias no que diz respeito a tributação. A Lei maior, como o próprio art. 62 reza, limitou o executivo a usar medidas provisórias, somente em casos relevantes e urgentes. E, ainda serem submetidas ao congresso nacional para aprovação.

Assim, o executivo para lançar mão de tal dispositivo deve levar em consideração a relevância e urgência sendo insuficiente, apenas um dos substantivos para qualificar a ação do governo.

Observemos ainda, baseados na Constituição, que urgência requer um prazo inferior ao necessário a aprovação de lei ordinária, quer dizer menor que 45 dias.

Feito essas observações podemos demonstrar os motivos pelos quais as medidas provisórias não podem criar ou aumentar tributos.

No caso dos tributos submetidos ao princípio da anterioridade, que em nosso sistema se mostram em grande quantidade, absolutamente podem ser criados por medidas provisórias. Pelo dito princípio uma lei que é aprovada em um exercício, torna-se eficaz somente no exercício seguinte. Portanto de nada adiantaria aprovar uma lei que crie ou aumente tributo, em um prazo superior a 45 dias para o final do exercício, através de medida provisória, pois descaracterizaria a urgência e relevância.

Para os tributos que não seguem ao princípio da anterioridade, a CF estabeleceu peculiaridades que não levam o legislador a adotar medidas provisórias para instituí-los ou majorá-los.

Pelo exposto acima aparecem os impostos previstos no art. 153, I, II, IV e V que não podem ser criados ou aumentados por meio de medida provisória.

O art. 153 autoriza o "Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V" (imposto sobre a importação de produtos estrangeiros, imposto sobre a exportação,

para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários).

A alteração das alíquotas dos impostos supracitados pelo executivo deve se dar, é bom frisar, dentro dos limites estabelecidos em lei, logo aplicação do art. 62 da CF, tiraria a razão jurídica de existir no art. 153, § 1º, se o Presidente da República pudesse alterar as alíquotas dos referidos impostos por medida provisória.

A CF em nenhum momento declara que tributos podem ser criados ou aumentados por medidas provisórias, conseqüentemente os impostos acima necessitam de lei ordinária para sofrerem qualquer alteração.

Outros tributos como, os impostos extraordinários, os empréstimos compulsórios, os impostos de competência residual da União, as contribuições sociais para seguridade social, não seguem o princípio da anterioridade, mas a criação e majoração destes por medidas provisórias não são aceitáveis.

No caso dos impostos extraordinários a constituição concedeu ao executivo um instrumento muito mas eficiente para cuidar de tributos que é a decretação do estado de sítio citado no art. 137, parágrafo único.

A decretação do estado de sítio pelo Presidente da República quando necessário vem acompanhado da criação de impostos extraordinários, o que tira todo sentido de baixar este tributo através de medida provisória.

Os empréstimos compulsórios que são decorrentes "de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência" e "de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional", por sua vez, também não podem ser criados ou aumentados pela norma jurídica em estudo, mesmo no segundo caso, pelo fato de obedecer ao princípio da anterioridade.

É bom esclarecer que os impostos supracitados oriundos "de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência" não se submetem ao princípio da anterioridade.

A Carta Magna determina a criação ou majoração de empréstimos compulsórios e impostos de competência residual da União através de lei complementar, que exige aprovação por maioria absoluta dos membros do congresso nacional, ao contrário de medidas provisórias que são aprovadas por maioria simples.

Desta forma concordamos com os autores com a impossibilidade de criar ou majorar empréstimos compulsórios e impostos de competência residual da União por meio do dispositivo em questão.

No que diz respeito as contribuições sociais para seguridade social agimos da mesma forma, pois toda explanação do assunto nos levou a crer na impossibilidade de criar a dita contribuição com medida provisória.

Apesar de tais tributos escapar às exigências do princípio da anterioridade, o prazo estabelecido pela constituição para a lei, que os criou ou aumentou, entrar em vigor, menciona 90 dias após publicada, faz com que caia por terra a possibilidade de adotar medidas provisórias como instrumento para instituir ou majorar a contribuição social. Contudo o governo vem constantemente utilizando medida provisória para este caso. A medida provisória nº1858 que altera a alíquota da contribuição social de 8% para 12% é um exemplo.

Finalizando podemos dizer que, de acordo com a doutrina, a criação e majoração de tributos através de medida provisória colocaria em risco a segurança jurídica, a condição da não-surpresa dos contribuintes e desprestigiaria o princípio da estrita legalidade, o que não ocorre com a lei ordinária, portanto só esta pode criar ou aumentar tributo.

4.4.3 – LEIS DELEGADAS E LEGALIDADE

As leis delegadas são apreciadas no art. 68 da CF:

“Art. 68 – As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao congresso nacional.

§ 1º – não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do congresso nacional, os de competência privativa da câmara dos deputados ou senado federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:

I – organização do poder judiciário e do ministério público, a carreira e a garantia de seus membros;

II – nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;

III – planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

§ 2º – a delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do congresso nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício.

§ 3º – se a resolução determinar a apreciação do projeto pelo congresso nacional, este se fará em votação única, vedada qualquer emenda”.

Esta expresse no artigo acima que a matéria reservada à lei complementar não pode sofrer delegação, então inexistente a necessidade de explicar que lei delegada não pode criar ou aumentar empréstimo compulsório e impostos de competência residual da União.

Quanto aos outros tributos, a interpretação do art. 150, I da CF, conforme já citamos, nos leva a crer que o legislador não pode transferir sua competência para o executivo no que tange a elaboração das leis para criar ou aumentar tributos. Com essa determinação da Constituição, prevalece a interpretação que prestigia o princípio da legalidade, somente a lei pode fazer surgir um novo tributo ou aumentar um existente.

Em fim, as atribuições do executivo que, podem ser observadas no art. 153, § 1º, no sentido de alterar uma norma jurídica, nos leva a crer, junto com ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, que não faria sentido o executivo criar ou aumentar tributos por meios de lei delegada.

4.5 - A LEGALIDADE E OS DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS

O Princípio da Legalidade roga a necessidade de lei para a instituição dos deveres instrumentais tributários.

Denominado pelo Código Tributário Nacional de “obrigações acessórias”, nascem com o advento da lei criadora de tributos, que exigem atribuições de cunho administrativo para que a fazenda pública possa controlar as diretrizes estabelecidas pela norma jurídica.

O dito órgão público pode chamar os contribuintes ou terceiros ligados a este a colaborarem no sentido de prestar as informações necessárias, como consequência do ordenamento jurídico.

ROQUE CARRAZZA ⁹ esclarece o seguinte:

“Esta co-participação traduz-se em comportamentos positivos (expedir notas fiscais, fazer declarações, realizar registros etc..) e negativos (manter a escrituração ou lugar acessível à fazenda, tolerar a presença da administração no estabelecimento comercial, conservar os documentos e os livros fiscais por, pelo menos, cinco anos etc..), que tipificam deveres de índole administrativa, cujo objeto não pode ser aferido em pecúnia”.

Os deveres instrumentais estabelecidos por lei, quando exigidos, pela administração pública, tem sua exigibilidade cessada, que se traduz num fazer, num não fazer ou num suportar, quando cumprida conforme reza a norma jurídica ou gerando uma penalidade pelo não cumprimento do dever.

Desta forma, vale dizer que os contribuintes não podem ser submetidos a qualquer ato da administração pública que não esteja baseado em lei.

Nesse sentido, pelo própria submissão dos deveres instrumentais ao princípio da legalidade, a instituição desses deveres por decretos regulamentares ou atos administrativos como portarias, instruções, pareceres normativos é inválida.

Esclarecedor são os dizeres de SOUTO MAIOR BORGES apud CARRAZZA ¹⁰:

“Por força do art. 5º, II, qualquer pretensão ao cumprimento de obrigações acessórias deverá ser submetida à regência de lei, e não de atos infralegais do executivo, como os decretos regulamentares. E compreende-se que assim o seja, porque não é só pela via da exigência de prestações pecuniárias compulsórias que o Estado se insinua nas relações entre os particulares, a demandar-lhes, com voracidade insaciável, uma crescente ordem de obrigações(deveres administrativos) instituídas por simples comodidade burocrática. Porque é muito mais fácil à administração do que assumi-las, sub-rogar as particulares no exercício de funções que lhe são a ela, administração-constitucionalmente atribuídas”.

Podemos concordar com CARRAZZA quando se refere, sem sentido a pena privativa da liberdade, imposta ao contribuinte, por não Ter cumprido com um dever instrumental, ainda de ato normativo infralegal.

Tal imposição seria um afronto ao regime jurídico estabelecido por nosso sistema, onde encontramos alei para regular as relações fisco e contribuinte.

9 Op.cit..p.186

10Op.cit..p.190

CAPITULO V

5 - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E IMPOSTO DE RENDA

5.1 – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Nos propomos neste trabalho estudar as contribuições sociais, lançadas como objetivo específico, a luz do Princípio da Legalidade. Assim cabe-nos inicialmente saber o que é contribuição e quais as suas finalidades.

A CF refere-se as contribuições nos seus artigos. 149, mas precisamente no capítulo do Sistema Tributário Nacional, 195, § 6º, e outros artigos, sem mencionar em nenhum momento o seu significado.

Esse fato levanta um problema quanto a legitimidade das contribuições, por terem estas, características de impostos ou taxas que por sua vez vem possuir hipóteses de incidência e bases de cálculo determinados pela CF.

No caso das contribuições sociais do art. 149, esta claro a natureza jurídica dessa espécie de tributo como podemos observar na leitura do referido artigo:

“Art. 149 – compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único – Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuições, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social”.

Constatamos que o texto constitucional, nos dizeres dos artigos que cuidam das contribuições sociais, não apresentam o significado de “contribuições”, apenas as caracteriza pelas suas próprias finalidades, que são a de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica e as de seguridade social. O Código Tributário Nacional declara em seu art. 4º ser irrelevante, para qualificar um tributo, “a destinação legal do produto da sua arrecadação”. Contudo a carta magna define a finalidade como elemento essencial no regime jurídico específico da contribuição.

Estabelece, também, a CF, que na criação das contribuições devem ser observadas as normas gerais do Direito Tributário e os princípios **da legalidade** e da anterioridade, com exceção das contribuições de seguridade social que possui regra especial quanto a aplicação deste último princípio.

Como foi visto a contribuição social está descrita na CF como uma espécie de tributo com sua finalidade determinada

Quanto as contribuições de seguridade social o fato de não estar sujeito ao princípio da anterioridade não significa que estejam excluídas do regime tributário. Hugo de Brito Machado¹¹ declara que “Estar sujeito ao regime jurídico tributário não quer dizer estar a ele submetido inteiramente. A ressalva, no caso, não exclui o regime jurídico tributário, mas o confirma. A exceção confirma a regra”.

11 Temas de Direito Tributário II, São Paulo: Ed. Revista dos tribunais,. 1994, P. 51.

5.2 – A PARAFISCALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES

É a função das contribuições sociais no sentido de suprir as categorias profissionais ou econômicas e os órgãos ligados a seguridade social de recursos provenientes de sua arrecadação, para benefício dos contribuintes, sejam eles empregadores, empregados ou classes de trabalhadores.

As características da contribuição parafiscal, segundo Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.¹², são as seguintes:

- "a) a atribuição da arrecadação é cometida pelo Estado a uma entidade dotada de autonomia administrativa e financeira;
- b) essa entidade deve, portanto, arrecadar diretamente a receita e administrá-la na consecução de suas finalidades;
- c) constitui uma receita extra-orçamentária, fora ou ao lado do orçamento estatal (CF, art. 165, § 5º);
- d) está sujeita à fiscalização do órgão de controle de execução orçamentária porque é arrecadada por pessoas de direito público, como o INSS, ou por pessoas de direito privado mas responsáveis por dinheiro ou outros bens públicos".

Confirma o autor que como consequência das próprias características da parafiscalidade, as contribuições existem, decididamente, não para satisfazer o Tesouro Nacional de recursos financeiros e sim destinar estes, a entidades do Estado que possuem atividades específicas sem vínculo com tal órgão.

5.3 – ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

São espécies de contribuições sociais:

- a) contribuições de Intervenção no Domínio Econômico;
- b) contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas;
- c) contribuições de seguridade social.

12 Op. Cit. P.403

Comentaremos muito ligeiramente as contribuições citadas nas letras “a e b”, em virtude de necessitarmos despendar um comentário maior a respeito da letra “c”, por se tratar de um dos objetivos de nosso trabalho.

5.3.1 – CONSTITUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

Esta espécie de contribuição surge quando há necessidade do Estado interceder na economia ou seguimento dela, para colocar ordem em um determinado setor econômico.

A intervenção no domínio econômico se faz pelo órgão estatal com um objetivo específico, caracterizando a finalidade dessa contribuição.

Para outros tributos, os fiscais, que tem a função de reter recursos financeiros do setor privado, para atender as atividades do poder público, configura uma outra intervenção no domínio econômico.

5.3.2 – CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DE CATEGORIA PROFISSIONAL OU ECONÔMICA

A finalidade dessa contribuição que é de interesse da categoria profissional ou econômica, visa fornecer recursos as entidades associativas para manutenção de suas atividades.

Ocorre uma vinculação da entidade que representa a categoria profissional ou econômica com o contribuinte, no sentido de defender a classe na luta por seus direitos.

Essa contribuições recolhidas pelos contribuintes membros das categorias, se traduz em anuidades consideradas como tributos pertencentes a espécie denominada taxa.

5.3.3 – CONTRIBUIÇÕES DE SEGURIDADE SOCIAL

As contribuições sociais merecem em nosso trabalho uma maior atenção, pelo fato de termos na contabilidade, a influência direta da contribuição social sobre o lucro e faturamento (PIS/COFINS).

Essa espécie de contribuição, apesar da sua finalidade, traz para as empresas preocupações em virtude da elevada carga tributária a que se submetem, como consequência da própria política econômica do país.

É bom esclarecer que a constituição estabelece regras bem definidas com relação ao regime jurídico da contribuição social. Contém em seus arts. 195, itens I, II e III e seu § 6º; 165, § 5º e 194, VII a base para tal regime.

O art. 195 estabelece que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das contribuições sociais dos empregados, incidente sobre a folha de salário, o faturamento e o lucro, dos trabalhadores, e sobre a receita de concursos de prognósticos.

Essas contribuições devem ingressar diretamente no orçamento da seguridade social, jamais farão parte da receita do tesouro nacional. Nesse sentido, a lei que indicar o sujeito ativo que não seja a pessoa que administra a seguridade social estará confrontando a carta magna.

É importante esclarecer também, que a função da previdência social não pode ser outra senão a de atender os trabalhadores conforme suas necessidades. No caso dos empresários, embora não estejam diretamente ligados a estes serviços, precisam dos trabalhadores para o desenvolvimento de suas atividades econômicas, então nada mais justo que colaborem com o Estado financiando os serviços prestados aqueles.

Passaremos a estudar agora a Cofins, o Pis e a Contribuição Sobre o Lucro a luz do Princípio da Legalidade.

5.3.3.1 – COFINS – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O FATURAMENTO

A contribuição social sobre o faturamento foi criada pela lei complementar 70/91, fundamentada na CF no art. 195, I.

A Carta Magna estabelece a competência tributária, conforme descreve o art. 149, já citado, para criar contribuições sociais, à União. Mas esta não tem capacidade tributária para exigir e administrar tal tributo, pois as normas constitucionais indicam os órgãos competente para isso. Trata-se da parafiscalidade de descrita em nosso trabalho.

Nesse sentido não podemos deixar de mencionar o que ensina Misabel Derzi apud Luis Fernando de Souza Neves¹³.

“a) a seção II do capítulo II das Finanças Públicas intitula-se Dos Orçamentos, palavra plural indicativa de que a lei orçamentária anual federal contém três orçamentos distintos, inconfundíveis, para a preservação do caixa dos órgão de seguridade social. O art. 165, § 5º, estabelece que a lei orçamentária compreenderá o orçamento fiscal da União, o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento da seguridade social”.

b) o art. 167, V, veda o desvio, a transposição ou a “transferência de recursos de uma categoria de programação para outra, sem prévia autorização legal”. O inciso VIII proíbe a utilização, sem anuência legal, “de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, inclusive dos mencionados no art. 165, § 5º”. Com isso proíbe o estorno dentro de um mesmo orçamento ou de um orçamento para outro”.

c) o art. 195 dispõe que a seguridade social será financiada por toda a sociedade de forma indireta por transferências advindas dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e, de forma direta, por meio de contribuições sociais, pagas pelos empregadores (sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, e pelos trabalhadores);”

d) a Constituição federal assegura descentralização de cada gestão administrativa da seguridade no art. 194, VII, e garante a cada área gerenciamento de seus próprios recursos, no art. 195, § 2º”.

13 Cofins – Contribuição Social sobre o faturamento. LC. 70/91, São Paulo: Ed. Max Lomonad, 1997, P.73-74.

Dessa forma, devemos dispensar atenção para a conclusão dos dois autores supracitados com relação ao exposto acima. Dizem “ que a Cofins não pode integrar o orçamento fiscal da União, mas, sim, dos órgãos da seguridade social, cuja independência e autonomia orçamentária são expressas na CF/88”. Completam esclarecendo “que o STF, na ação Direta de constitucionalizasse nº 01, de 01.12.93, declarou a legitimidade e validade da Cofins. Segundo aquela corte a arrecadação pela Receita Federal justifica-se pelo objetivo de racionalizar o controle da exação, não alterando sua natureza e destinação dos respectivos valores”.

Nesse sentido destacamos a importância de serem observados os ditames da constituição federal para avaliação da validade da lei que cria ou altera as contribuições sociais. A interpretação dos artigos que tratam dessa espécie de tributos deve ser feita ao pé da letra, os dispositivos constitucionais estão relacionados de tal forma que há necessidade da análise em conjunto.

Atualmente, dentro da legalidade tributária, tivemos, conforme já exemplificado, a alteração da alíquota da Cofins de 2% para 3%. A medida que aprovou esse aumento na alíquota entrou em vigor, de acordo com o art. 195, § 6º, da CF, noventa dias após a edição da medida provisória.

5.3.3.2 - PIS - PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL

Criado pela lei complementar 7/70, o Programa de Integração Social seria executado "mediante fundo de participação, constituído por depósitos efetuados pelas empresa na Caixa Econômica Federal e pagos da seguinte forma:

a) Uma parte de até 5% era deduzida do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas e era por elas paga ao Fundo de Participação ao invés de ser paga ao tesouro.

b) Outra parte as empresas contribuíam com recursos próprios. Sendo que:

I - as instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas (dentre as quais as prestadoras de serviços) que não realizasse operações de vendas de mercadorias recolham o PIS em montante igual ao deduzido do imposto de renda por elas

devido(chamado PIS REPIQUE), ou seja, uma parcela do imposto de renda por elas devido era para o fundo, em vez de ao Tesouro, e além dessa, as empresas deveriam pagar, com seus próprios recursos, valor igual ao deduzido do seu imposto de renda".

II - as empresas que vendiam mercadorias recolhiam o PIS com base no seu faturamento (art. 3º,b)

Vejamos o que diz o art. 239 da atual Carta Magna no seu parágrafo 3º :

"Art. 239 - A arrecadação das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela lei complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela lei complementar nº 8, de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º, deste artigo.

§ 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o programa de integração social ou para o programa de formação do patrimônio do servidor público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta constituição".

A CF/88 trouxe em seu texto uma nova abrangência para esta contribuição. Em seu artigo 239 inclui, como vimos acima, o financiamento do seguro-desemprego e um abono, correspondente a um salário mínimo anual, para quem ganhasse até dois salários mínimos por mês.

5.3.3.3 - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSL

É a contribuição citada no art. 195, I, da CF, que foi instituída pela lei nº 7689, de 15 de dezembro de 1988, apurada sobre o lucro das pessoas jurídicas, cujo os recursos são destinados a seguridade social.

São contribuintes da CSL as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária, conforme dispõem o art. 4º da lei supracitada.

Com a criação desse tributo a Secretaria da Receita Federal, a quem cabe a administração e fiscalização da CSL, passou a exigí-la a partir do exercício financeiro de 1989 com base no período de 1988.

O STF julgou inconstitucional o art. 8º da lei nº 7689 que dispõem sobre o período base para cobrança da CSL, por desrespeito ao princípio da anterioridade, e considerou constitucional a instituição da contribuição através de lei ordinária.

5.4 - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE APLICÁVEL AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Nos artigos que tratam das contribuições sociais foi mencionado em seus textos o termo lei, que faz referência ao princípio da legalidade. Este princípio, já estudado por nós, estabelece a necessidade de lei para a instituição ou majoração de um tributo, sem a qual estaremos diante de uma ilegalidade.

Como consequência disso ocorre o reforço de que as contribuições sociais se submetem a um regime jurídico tributário necessário à classificação de tributo.

Passa nesse sentido a uma espécie de tributo que de acordo com LÁUDIO CAMARGO FABRETTI ¹⁴ "não se enquadra em nenhuma das espécies definidas pelo CTN. Logo, é uma quarta espécie de tributo, que em razão da referibilidade direta ou indireta ao contribuinte, tem o impacto de imposto ou taxa. Que pertence ao gênero tributo, não há dúvida".

14 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA, SÃO PAULO: EDITORA ATLAS S.A., 5 ED 1999, P 118 - 119.

5.5 - IMPOSTO DE RENDA

A CF determina a competência para instituição do referido tributo em seu art. 153 que reza o seguinte:

"Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

§ 2º - o imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei,

II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho".

No caso do inciso II do artigo acima, o limite fixado em lei é de R\$ 900,00, por exemplo, o aposentado com mais de 65 anos de idade cujo rendimento chega a R\$ 2.000,00, fica isento no valor do limite, o que algebricamente lhe dá um saldo tributável de R\$ 1.100,00.

Renda e proventos de qualquer natureza não se confundem, pois aquela é resultante do trabalho, do capital ou de ambos, ao contrário desta que são acréscimos oriundos da aquisição de disponibilidades econômicas ou jurídicas não resultantes do trabalho ou do capital.

Essas disponibilidades para sofrer incidência do tributo em estudo tem de ser efetivamente adquiridas, apenas uma potencialidade de aquisição torna-se insuficiente para cobrança do imposto.

O Imposto de Renda de acordo com o dispositivo constitucional, se submete a princípios específicos como o da generalidade, da universalidade e da progressividade, além dos princípios constitucionais tributários.

Os princípios específicos supracitados são assim descritos por KIYOSHI HARADA ¹⁵:

“Pelo princípio da generalidade, todas as pessoas físicas ou jurídicas que vierem auferir rendas proventos de qualquer natureza deverão ser tributadas. As isenções específicas e casuísticas ofendem tal princípio e por isso mesmo são inconstitucionais. O princípio da universalidade impõe a tributação de todas as rendas e proventos, de sorte que o campo de incidência desse imposto deverá ser o mais amplo possível. Nenhuma renda ou provento deve ficar à margem da tributação. Reforçando esse princípio veio a Constituição, em seu art. 150, inciso I, dispor que é vedado à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. Essa disposição que tem muito a ver com o princípio da isonomia fiscal, foi inserida no Texto Magno em razão das conhecidas situações privilegiadas de determinadas categorias de contribuintes. O princípio da progressividade determina que as alíquotas sejam graduadas segundo capacidade econômica do contribuinte”.

Quanto aos princípios constitucionais tributários, o da legalidade, objeto de nosso estudo, age de forma clara, como podemos verificar no art. 153, §2º, inciso I, que trata dos princípios específicos, quando se expressa “na forma da lei”.

O referido imposto caracteriza-se pela constante mudança na legislação pertinente, que obriga a edição periódica de decretos regulamentares informando as alterações na lei.

15 DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO, SÃO PAULO: ATLAS, 4ª ED. 1998, P. 236.

CAPITULO VI

6 - CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DE UM TRIBUTO EM DISCUSSÃO, SEU PAGAMENTO, A SUA COMPENSAÇÃO E POSSÍVEL RESTITUIÇÃO.

Contribuição Social Sobre o Lucro

A Medida Provisória nº 1858 de janeiro de 1999 elevou a alíquota da CSLL de 8% para 12%, respeitando a Constituição Federal entrou em vigor em 01 de maio ou seja aguardou 90 dias (art. 195, § 6º) para torna-se eficaz.

Antes disso, em 1998 foi aprovada a lei nº 9718/98, de 27 de novembro, que elevou a alíquota da COFINS de 2% para 3% com a dedução de 1% sobre a CSLL, aplicada a partir de 1 de Fevereiro de 1999, noventa dias contados da edição da medida provisória.

Em 27 de outubro de 1999 foi reeditada a medida provisória nº 1858 reduzindo a alíquota da CSLL de 12% para 9%, determinando o prazo de 01 de fevereiro de 2000 para entrar em vigor. Essa mesma medida revogou a possibilidade de compensação de 1/3 da confins com a CSLL a partir de 01 de janeiro de 2000 não respeitando o prazo estabelecido pela carta magna para entrar em vigor que é de 90 dias.

Constata-se nesse caso um aumento de tributo sem lei específica, pois reza o princípio da legalidade que a instituição ou majoração de tributos só poderá ocorrer através de lei ordinária. Verifica-se, também, como consequência, que tais medidas aumentam a carga tributária atingindo o contribuinte que deve ser assegurado pela legislação tributária.

Demonstraremos em seguida em um exemplo prático a situação expressa acima:

LUCRO PRESUMIDO

4º TRIMESTRE/1999

FATURAMENTO = R\$ 100.000,00

- **CSLL**

Base de cálculo = 100.000,00 x 12% = 12.000,00

Valor a recolher = 12.000,00 x 12% = 1.440,00 – 1.000,00(1/3 – Cofins)* = 440,00

- **COFINS**

R\$ 100.000,00 x 3% = R\$ 3.000,00

2% = 2.000,00

1%* = 1.000,00 (dedutível)

LANÇAMENTO CONTÁBIL

D- COFINS A RECUPERAR (AC).....1.000,00

D- COFINS(RESULTADO).....2.000,00

C- COFINS A RECOLHER(PC).....3.000,00

D-CONTRIBUIÇÃO SOCIAL RECOLHER

C- COFINS A RECUPERAR.....1.000,00

D- CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

C- CONTRIBUIÇÃO SOCIAL A RECOLHER 440,00

1º TRIMESTRE/2000

FATURAMENTO = R\$ 100.000,00

• CSLL

JAN. = 30.000,00 x 12% = 3.600,00 x 12% = 432,00

FEV./ MAR. = 70.000,00 x 12% = 8.400,00 x 9% = 756,00
1.188,00

• COFINS

R\$ 100.000,00 x 3% = R\$ 3.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL

D- COFINS(RESULTADO)

C- COFINS A RECOLHER(PC).....3.000,00

D- CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

C- CONTRIBUIÇÃO SOCIAL A RECOLHER 1.188,00

TOTAL A RECOLHER:

PERÍODO	CSLL	COFINS	TOTAL
4º T./1999	440,00	3.000,00	3.440,00
1º T./2000	1.188,00	3.000,00	4.188,00

LUCRO REAL

4º TRIMESTRE

BASE DE CÁLCULO DA CS

RECEITA	500.000,00
(-)CUSTO/DESP.	<u>300.000,00</u>
RESULTADO CONTÉBIL	200.000,00

(+) ADIÇÕES:

PERDAS C/ DUPLICATAS	10.000,00
----------------------	-----------

(-) EXCLUSÕES

DIVIDENDOS RECEBIDOS	20.000,00
----------------------	-----------

BASE DE CÁLCULO	190.000,00
-----------------	------------

(-)COMPENSAÇÃO B.C NEGATIVA*	<u>57.000,00</u>
	133.000,00

• CS

ALÍQUOTA 12% = 15.960,00

1% - COFINS** = (4.800,00)

CS A RECOLHER = 11.160,00

• COFINS

480.000,00x3%=14.400,00

OBSERVAÇÕES:

* BASE DE CÁLCULO P/ CS NEGATIVA DE PERÍODO ANTERIOR = 100.000,00

**RECEITA – DIVIDENDOS = BASE P/ COFINS (1%)

500.000,00 - 20.000,00 = 480.000,00 x 1% = 4.800,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL

D- COFINS A RECUPERAR (AC)..... 4.800,00
D- COFINS(RESULTADO)..... 9.600,00
C- COFINS A RECOLHER(PC).....14.400,00

D-CONTRIBUIÇÃO SOCIAL RECOLHER

C- COFINS A RECUPERAR.....15.960,00

D- CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

C- CONTRIBUIÇÃO SOCIAL A RECOLHER 4.800,00

1º TRIMESTRE/2000

BASE DE CÁLCULO DA CS = 133.000,00

JAN. (30%) = 39.900,00 x 12% = 4.788,00
FEV./MAR. (70%) = 93.100,00 x 9% = 8.379,00

CS A RECOLHER = 13.167,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL

D- COFINS(RESULTADO)

C- COFINS A RECOLHER(PC).....14.400,00

D- CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

C- CONTRIBUIÇÃO SOCIAL A RECOLHER 13.167,00

TOTAL A RECOLHER:

PERÍODO	CSLL	COFINS	TOTAL
4º T./1999	11.160,00	14.400,00	25.560,00
1º T./2000	13.167,00	14.400,00	27567,00

Concluimos que houve uma violação dos direitos dos contribuintes com o aumento da carga tributária, um desrespeito à Constituição pois o legislador adotou o critério de benefício próprio. Podemos verificar no exemplo acima que a diminuição da alíquota da CSLL de 12% para 9% não trouxe vantagens nenhuma para o contribuinte, muito pelo contrário, este saiu prejudicado mais uma vez. Não nos resta a menor dúvida que as empresas entrarão na justiça para lutar por seus direitos e terão de ser restituídas pelo valor pago.

CONCLUSÃO

No processo legislativo os fatos tributáveis como a renda, o patrimônio, os serviços, a importação, a exportação, a circulação de mercadorias necessitam adquirir uma forma através da elaboração de uma lei tributária.

A partir da fonte material representada pelas situações acima, surge as normas, denominadas fontes formais, que regulam toda matéria tributária.

As fontes formais se dividem em principais e secundárias ou acessórias. A primeira são as leis, os tratados e convenções internacionais e as segundas são as normas complementares as formas principais

A CF relaciona no seu artigo 59 como fontes principais as emendas constitucionais, as leis complementares, ordinárias e delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos e as resoluções. Respectivamente nessa ordem fica estabelecida a hierarquia das leis.

Nesse sentido jamais a lei ordinária poderá invadir as matérias que obrigatoriamente devam ser legislada por lei complementar. E, assim, segue o processo legislativo, as leis em degrau inferior na hierarquia das leis devem seguir os ditames da lei em degrau superior, sem nunca contrariá-la.

Desta forma, a lei nasce de uma fonte do direito tributário para formar o sistema tributário pelo conjunto ordenado das normas criadas a partir do conceito de tributo.

Os princípios gerais, as limitações constitucionais do poder de tributar, a competência de cada pessoa política, entre outros pontos que elencam os elementos constituintes do sistema tributário estão descritos na CF nos artigos 145 a 162, de tal sorte que as leis que apontarem para a criação, majoração e para tudo que está relacionado com a tributação devem estar baseados na lei maior.

Pelo exposto, temos os princípios tributários como normas que determinam as diretrizes básicas para a correta interpretação da CF. São princípios constitucionais tributários o da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da uniformidade geográfica, da isonomia e da não-cumulatividade.

Objeto de nosso estudo o princípio da legalidade aparece no art. 5º, II, caracterizado pela generalidade e no art. 150º, I, de forma específica, obrigando a criação ou majoração de tributos através de lei.

Resulta da interpretação dos dispositivos acima a necessidade para lei, referida no parágrafo anterior, de regime jurídico ordinário com características de abstração e generalidade.

Colide com as regras constitucionais a instituição ou majoração de tributo por meio de medida provisória, lei delegada etc..

Contudo apesar de estar explícito na legislação pertinente, todas as observações e determinações, quanto a instituição ou majoração de tributos, encontramos constantemente violações ao princípio da legalidade e da própria Constituição.

Com isso chegamos ao final desse trabalho convictos da necessidade de uma reforma tributária para que se tenha uma efetiva diminuição na carga tributária, uma reorganização no Sistema Tributário Nacional e principalmente uma reforma que permita aos legisladores ter uma nova postura no tratamento com tributos, visando o fortalecimento do Estado em benefício do cidadão, do contribuinte brasileiro.

A CF apesar de ser uma lei superior, soberana e irreformável por meios comuns, conforme citamos em nosso estudo, pode ser comparada a uma placa colocada sobre um terreno gramado com os dizeres “Não pise na grama”, parece insignificante, não respeita-se como uma fonte principal de primeiro escalão.

No mesmo caminho as outras normas constitucionais que seguem a hierarquia das leis são violadas, desrespeitadas, utilizadas como meio para planejamento político, em um jogo de interesses constantes entre políticos e empresários.

RECOMENDAÇÕES

O Patrimônio das entidades, objeto da contabilidade, de um modo geral são afetados direta ou indiretamente pela incidência de impostos que elevam os custos e despesas com tributos.

As empresas que sofrem com a carga tributária imposta pelo Estado repassam para os contribuintes menos favorecidos o peso da obrigação com o recolhimento das espécies tributárias ao fisco.

Nesse sentido poderia ser desenvolvido um bom trabalho com relação aos tributos que aumentam o custo de produção das empresas e que poderiam de alguma forma serem eliminados ou atenuados para benefício dos contribuintes em geral e do próprio Estado que aumentaria sua receita tributária em virtude da diminuição da sonegação.

Uma outra sugestão para desenvolver uma monografia esta ligada as contribuições sociais. Interpretadas de modos diferentes pelos doutrinadores apresentam grande importância para os contribuintes.

Consideramos essa área (tributária) especial, interessante e de grande importância para os contadores, já que no gerenciamento de suas atividades, cujo objetivo é fornecer informações aos usuários da contabilidade, detectamos a abrangência dessa especialização no campo de atuação desses profissionais.

Há necessidade das empresas de terem especialistas nessa área, sejam contadores ou advogados, para gerar informações que colaborem no alcance do seu objetivo que é o lucro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 3 ed.. São Paulo: Saraiva, 1994.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.
- DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. revisada e atual. nos termos da Constituição de 1988. São Paulo: Forense, 1991.
- FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 5 ed.. São Paulo: Atlas, 1999.
- GALLIANO, A. Guilherme. **O Método Científico: Teoria e Prática**. São Paulo: Harbra, 1986.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 4 ed.. São Paulo: Atlas, 1998.
- HOFFMANN, Susy Gomes. **As contribuições no Sistema Constitucional tributário**. São Paulo: Copola Livros, 1996.
- ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário: Atualizado pela Nova Constituição**. 3 ed.. São Paulo: Atlas, 1989.
- JUNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 11 ed. revisada e atual.. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.
- LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: imposto de renda das empresas**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

- MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de Direito Tributário II**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 5 ed.. Belém: Cejup; Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1997. Vol. 1.
- NEVES, Luís Fernando de Souza. **Cofins Contribuição Social Sobre o Faturamento – L.C. 70/91**. São Paulo : Max Limonad, 1997.
- PAES, P.R. Tavares. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 4 ed. revisada, atual. e aum. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- SALOMON, Délcio Vieira. **Como Fazer uma Monografia**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.